

TINJAUAN HUKUM TINDAK PIDANA PENGGELAPAN SECARA BERSAMA-SAMA (STUDI KASUS PUTUSAN MAHKAMAH AGUNG NO. 28 K/PID.SUS/2017)

Nur Fajar Ramli¹, Hamsir²

^{1,2}Universitas Islam Negeri Alauddin Makassar

nurfajarramlidgleo@gmail.com

Abstrak

Penelitian ini bertujuan untuk mengetahui dan menganalisis penerapan sanksi pidana atas tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama dalam putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017 dan untuk mengetahui dan menganalisis pertimbangan hukum hakim mengadili kasus tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017. Penelitian ini merupakan penelitian hukum normatif yang menggunakan studi kasus. Untuk memperoleh bahan hukum yang memuat pembahasan yang akurat, pengumpulan bahan hukum dilakukan dengan cara menerapkan studi kepustakaan. Bahan-bahan yang telah diperoleh, baik berupa bahan hukum primer, sekunder, maupun tersier akan dianalisis dengan metode deksriptif kualitatif. Hasil penelitian menemukan bahwa 1) penerapan sanksi pidana atas tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017 adalah berdasarkan Pasal 39 ayat (1) huruf i jo. Pasal 43 ayat (1) UU KIP sebagaimana dakwaan subsidiair Jaksa Penuntut Umum dan bukan berdasarkan Pasal 372 jo. Pasal 55 ayat (1) KUHP karena didasarkan pada adanya asas hukum "*lex specialist derogat legi generali*" yang menyatakan bahwa hukum yang bersifat khusus (*lex specialis*) mengesampingkan hukum yang bersifat umum (*lex generalis*) sehingga ketentuan mengenai penggelapan di dalam KUHP menjadi dikesampingkan. Pertimbangan hukum hakim mengadili kasus tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017 adalah dipengaruhi oleh fakta-fakta yang terungkap di persidangan bahwa terdakwa telah melakukan tindak pidana dan meyakini adanya kesalahan yang dilakukan oleh terdakwa. Selanjutnya, dalam menjatuhkan berat ringannya sanksi pidana, hakim juga melihat pada kedudukan pelaku dalam melakukan tindak pidana penggelapan pajak, dimana Ade Agung pada dasarnya hanyalah menjadi korban yang dimanfaatkan oleh Edi Sunarko sehingga sanksi pidana yang dijatuhkan lebih ringan dibandingkan dengan pelaku lainnya.

Kata Kunci : Tindak Pidana, Penggelapan.

Abstract

This study aims to determine and analyze the application of criminal sanctions for tax evasion committed jointly in the Supreme Court delegation No. 28 K / PID.SUS / 2017 and to find out and analyze the legal considerations of judges adjudicating criminal cases of tax evasion which were carried out jointly in the Supreme Court Decision No. 28 K / PID.SUS / 2017. This research is a normative legal research using case studies. To obtain legal material that contains accurate discussion, the collection of legal materials is carried out by applying a literature study. Materials that have been obtained, both in the form of primary, secondary, and tertiary legal materials will be analyzed using a qualitative descriptive method. The results of the study found that 1) the application of criminal sanctions for the criminal act of tax evasion carried out jointly in the Supreme Court Decision No. 28 K / PID.SUS / 2017 is based on Article 39 paragraph (1) letter i jo. Article 43 paragraph (1) of the KIP Law is as the subsidiary indictment of the Public Prosecutor and is not based on Article 372 jo. Article 55 paragraph (1) of the Criminal Code because it is based on the legal principle of "*lex specialist derogat legi generali*" which states that special laws (*lex specialis*) override general laws (*lex generalis*) so that the provisions concerning embezzlement in the Criminal Code are disregarded. Legal considerations of judges adjudicating criminal cases of tax evasion committed collectively in the Supreme Court Decision No. 28 K / PID.SUS / 2017 is influenced by the facts revealed at the trial that the defendant had committed a criminal act and believed the defendant had committed an error. Furthermore, in imposing the severity of the criminal sanction, the judge also looked at the position of the perpetrator in committing the crime of tax evasion, where Ade Agung was basically just a victim used by Edi Sunarko so that the criminal sanctions imposed were lighter than the other perpetrators.

Keywords: Crime, Embezzlement.

PENDAHULUAN

Sebagai negara yang berkembang, pembangunan di Indonesia menjadi hakikat dalam memodernisasikan segala bidang kehidupan. Pada hakekatnya pembangunan nasional memerlukan dana yang besar dan rencana yang mantap karena tanpa didukung dengan dana yang besar, baik dana yang bersumber dari penerimaan dalam negeri ataupun yang bersumber dari penerimaan luar negeri, mustahil untuk mewujudkan cita-cita bangsa melalui pembangunan yang akan dicapai.¹

Indonesia termasuk salah satu Negara yang menempatkan pajak sebagai salah satu sumber pendapatan Negara. Hal ini sesuai dengan tujuan Negara yang dicantumkan dalam pembukaan UUD 1945 alenia keempat yang berbunyi “melindungi segenap bangsa Indonesia dan seluruh tumpah darah Indonesia dan untuk memajukan kesejahteraan umum, mencerdaskan kehidupan bangsa, dan ikut melaksanakan ketertiban dunia yang berdasarkan keadilan sosial.” Dari uraian tersebut, tampak bahwa negara memerlukan dana untuk kepentingan kesejahteraan rakyat. Dana yang akan digunakan ini didapat dari rakyat itu sendiri melalui pemungutan yang disebut dengan pajak.

Pemungutan pajak merupakan salah satu sumber penerimaan terbesar negara yang selanjutnya merupakan sumber pembiayaan pembangunan negara. Undang-undang Nomor 28 tahun 2007 tentang Perubahan Ketiga Atas Undang-Undang Nomor 6 tahun 1983 Tentang Ketentuan Umum dan Tata cara Perpajakan (selanjutnya disingkat UU KUP) menentukan bahwa : “Pajak adalah kontribusi wajib pajak kepada Negara yang terutang oleh orang pribadi atau badan yang bersifat memaksa berdasarkan Undang-undang, dengan tidak mendapatkan imbalan secara langsung dan digunakan untuk keperluan Negara bagi sebesar-besarnya kemakmuran rakyat.”

Sistem pemungutan pajak yang dianut Indonesia berlandaskan pada *self assessment system*, dimana *self assessment system* memberikan kepercayaan kepada wajib pajak untuk menghitung, memperhitungkan, dan melaporkan serta menyetorkan sendiri pajaknya kepada Dirjen Pajak. Namun, dalam kenyataannya, *self assessment system* juga memberikan peluang bagi wajib pajak untuk melakukan tindakan penyimpangan yang dapat merugikan negara sehingga dari tindakan tersebut dapat menghambat jalannya pembangunan serta menimbulkan pelanggaran dan kejahatan dalam bidang ekonomi khususnya tindak pidana perpajakan. Penyimpangan-penyimpangan tersebut dapat berupa tindakan dengan sengaja menyampaikan Surat Pemberitahuan Pajak dengan isinya yang tidak benar atau tidak lengkap, melakukan

¹ Antory Royan Adnan, 2007. *Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*. Jurnal Pranata Hukum, Volume 2 Nomor 2 Juli 2007, Universitas Bengkulu. hlm. 2.

upaya-upaya yang melawan hukum agar membayar pajak lebih ringan, menghindari pembayaran pajak atau untuk memperoleh keuntungan baginya yang merugikan negara.

Merujuk pada ketentuan dalam UU KUP, atas penyimpangan-penyimpangan yang dilakukan oleh wajib pajak sebagaimana terindikasi sebagai suatu pelanggaran, telah diatur dalam Pasal 39 ayat (1) UU KUP yang mengatur sebagai berikut :

Setiap orang yang dengan sengaja :

- a. tidak mendaftarkan diri untuk diberikan Nomor Pokok Wajib Pajak atau tidak melaporkan usahanya untuk dikukuhkan sebagai Pengusaha Kena Pajak;
- b. menyalahgunakan atau menggunakan tanpa hak Nomor Pokok Wajib Pajak atau Pengukuhan Pengusaha Kena Pajak;
- c. tidak menyampaikan Surat Pemberitahuan;
- d. menyampaikan Surat Pemberitahuan dan/atau keterangan yang isinya tidak benar atau tidak lengkap;
- e. menolak untuk dilakukan pemeriksaan sebagaimana dimaksud dalam Pasal 29;
- f. memperlihatkan pembukuan, pencatatan, atau dokumen lain yang palsu atau dipalsukan seolah-olah benar, atau tidak menggambarkan keadaan yang sebenarnya;
- g. tidak menyelenggarakan pembukuan atau pencatatan di Indonesia, tidak memperlihatkan atau tidak meminjamkan buku, catatan, atau dokumen lain;
- h. tidak menyimpan buku, catatan, atau dokumen yang menjadi dasar pembukuan atau pencatatan dan dokumen lain termasuk hasil pengolahan data dari pembukuan yang dikelola secara elektronik atau diselenggarakan secara program aplikasi on-line di Indonesia sebagaimana dimaksud dalam Pasal 28 ayat (11); atau
- i. tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong atau dipungut.

Sehingga dapat menimbulkan kerugian pada pendapatan negara dipidana dengan pidana penjara paling singkat 6 (enam) bulan dan paling lama 6 (enam) tahun dan denda paling sedikit 2 (dua) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar dan paling banyak 4 (empat) kali jumlah pajak terutang yang tidak atau kurang dibayar.

Adanya ketentuan di dalam Pasal 39 ayat (1) UU KIP yang menegaskan adanya sanksi terhadap setiap pelanggaran sebagaimana tersebut di atas, tidak menyurutkan niat sebagian wajib pajak untuk tidak melakukan pelanggaran/tindak pidana perpajakan. Tindak pidana perpajakan yang marak terjadi salah satunya adalah tindak pidana penggelapan pajak. Tindak pidana penggelapan pajak merupakan pelanggaran undang-undang dengan maksud melepaskan diri dari pajak atau mengurangi dasarnya. Penggelapan pajak ini terutama

terdapat pada pajak-pajak yang penentuan besarnya, para wajib pajak ini harus bekerja sendiri dengan menggunakan pemberitahuan dan dokumen-dokumen lain.² Penggelapan pajak sering dilakukan oleh wajib pajak secara pribadi, atau dilakukan secara bersama-sama atau bekerja sama dengan pihak lain.

Maraknya penggelapan pajak (*tax evasion*) sangat merugikan penerimaan negara yang dilakukan oleh suatu Wajib Pajak (WP) tertentu, baik dalam skala internasional maupun skala nasional, dimana hal ini menunjukkan belum maksimalnya ketaatan maupun kepatuhan wajib pajak terhadap peraturan perundang-undangan perpajakan, khususnya di Indonesia.³ Berdasarkan data dari Pusat Pelaporan dan Analisis Transaksi Keuangan (PPATK) menunjukkan bahwa sampai Juni tahun 2019 jumlah laporan keuangan mencurigakan yang terkait dengan dugaan pidana perpajakan mencapai 738 (tujuh ratus tiga puluh delapan) laporan. Jumlah itu naik 47,3% (empat puluh tujuh koma tiga persen) dari periode Juni 2018 yang hanya 501 (lima ratus satu) laporan. Dengan jumlah laporan tersebut, indikasi kejahatan perpajakan menempati posisi nomor empat. Posisinya berada di bawah penipuan dengan 3.998 (tiga ratus sembilan puluh delapan) laporan, korupsi 2.165 (dua ribu seratus enam puluh lima) laporan, dan perjudian sebanyak 1.767 (seribu tujuh ratus enam puluh tujuh) laporan.⁴

Salah satu kasus tindak pidana penggelapan pajak terdapat dalam Putusan Mahkamah Agung Nomor 28 K/PID.SUS/2017. Berdasarkan dakwaannya, Ade Agung (Terdakwa) pada bulan Agustus 2008 sampai dengan Desember 2008 atau setidaknya pada waktu lain pada tahun 2008, telah melakukan, turut serta melakukan, yang menganjurkan atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan yaitu dengan sengaja menerbitkan dan atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi sebenarnya yang dilakukan bersama Kamal Kombang, Subandi, M. Edy Sunarko dan Ilham Hardiono (dalam penuntutan secara terpisah) serta Moch. Nasir (Dalam Daftar Pencacharian Orang).⁵

Perbuatan tersebut pada awalnya berawal pada saat Terdakwa Ade Agung hendak untuk menyetorkan uang potongan pajak, dimana selanjutnya Ade Agung dan dipertemukan dengan

² Ria Safitri, dkk, 2017. *Penegakan Hukum Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) : Studi Pada Polda Lampung*. Jurnal Bagian Hukum Pidana Vol. 5 No. 4, Fakultas Hukum Universitas Lampung. Hlm. 1.

³ Henry Dianto Pardamean Sinaga, 2018. *Pengaturan Pertanggungjawaban Mutlak Wajib Pajak di Indonesia dalam Perspektif Keadilan dan Pemanfaatan Umum*. Jurnal Hukum dan Pembangunan 49 No. 3, Universitas Indonesia. Hlm. 518.

⁴ Edi Suwiknyo, *Tren Tindak Pidana Perpajakan Terus Meningkat*, <https://ekonomi.bisnis.com/read/20190911/259/1147203/tren-tindak-pidana-perpajakan-terus-meningkat>, diakses tanggal 28 April 2020.

⁵ Putusan Mahkamah Agung Nomor 28 K/PID.SUS/2017. hal. 2.

Edi Sunarko oleh Kamal Kombang dan Subandi (Staf Sekretariat Bagian Hukum Komisi Pemilihan Umum Propinsi Jawa Timur) dan Archi Data (Data/swasta) sebagai orang yang dapat membantu untuk menyetorkan potongan pajak ke Bank Jatim, agar penyetoran lebih cepat dan lebih lancar serta akan mendapatkan pengembalian dari uang yang disetor.⁶

Ade Agung selanjutnya menyerahkan uang potongan pajak dan surat setoran pajak yang sudah diketik nama rekanan dan ditandatangani oleh penyetor pajak, tetapi nama kantor penerima pembayaran masih dikosongkan serta tidak ada stempel Bank dan tidak ada teraan atau validasi dari Bank kepada Edy Sunarko. Ternyata Edy Sunarko tidak membayarkan uang potongan pajak dan surat setoran pajak tersebut, melainkan diserahkan kepada Ilham Hardiono.⁷

Setelah menyerahkan uang potongan pajak kepada Edy Sunarko, Terdakwa Ade Agung disuruh oleh Kamal Kombang dan Subandi untuk meminta imbalan kepada Edy Sunarko dan akhirnya uang imbalan tersebut diterima oleh Terdakwa Ade Agung bersamaan dengan penerimaan bukti Surat Setoran Pajak yang seolah-olah sudah tervalidasi. Selanjutnya, untuk setiap penyerahan/penyetoran potongan pajak kepada Edy Sunarko tersebut, baik Terdakwa Ade Agung, Subandi maupun Kamal Kombang mendapat imbalan dari Edy Sunarko yang besarnya lebih kurang 3,5% (tiga loma lima persen) dari jumlah uang yang disetor, dimana perbuatan tersebut telah berlangsung sebanyak 4 (empat) kali dengan nominal yang besar.⁸

Perbuatan yang dilakukan oleh Ade Agung bersama kawanannya merupakan suatu tindakan yang termasuk ke dalam tindak pidana perpajakan sebagaimana diatur dalam Pasal 39 huruf a Jo. Pasal 43 Ayat (1) UU KIP. Atas perbuatan yang dilakukan menimbulkan adanya kerugian pada pendapatan negara sebab jumlah pajak dipotong yang tidak disetor ke Bank Persepsi sehingga menghasilkan bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya adalah sebesar Rp2.192.699.015,00 (dua miliar seratus sembilan puluh dua juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu lima belas rupiah).

METODE PENELITIAN

Jenis penelitian yang digunakan dalam penelitian ini adalah penelitian hukum normatif. Penelitian hukum normatif (*normative law research*) adalah penelitian yang menggunakan studi kasus hukum normatif berupa produk hukum, seperti peraturan perundang-undangan ataupun putusan pengadilan yang mempunyai kekuatan hukum tetap.

⁶ Putusan Mahkamah Agung Nomor 28 K/PID.SUS/2017. hal. 3.

⁷ *Ibid.*

⁸ Putusan Mahkamah Agung Nomor 28 K/PID.SUS/2017. hal. 4.

Pokok kajiannya adalah hukum yang dikonsepsikan sebagai norma atau kaidah yang berlaku dalam masyarakat dan menjadi acuan perilaku setiap orang.⁹

HASIL DAN PEMBAHASAN

A. Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017

1. Surat Dakwaan

Bahwa terdakwa Ade Agung pada bulan Agustus 2008 sampai dengan bulan Desember 2008 atau setidaknya-tidaknya pada waktu lain dalam tahun 2008, bertempat di Kantor Komisi Pemilihan Umum (KPU) Provinsi Jawa Timur Jalan Tenggilis Nomor 1 Surabaya/Jalan Tanggulangin Nomor 3 Surabaya atau setidaknya- tidaknya pada tempat lain dalam daerah hukum Pengadilan Negeri Surabaya, sebagai orang yang melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan atau yang membantu melakukan tindak pidana bidang perpajakan yaitu dengan sengaja menerbitkan dan atau menggunakan faktur pajak, bukti pemungutan pajak, bukti pemotongan pajak, dan atau bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya, yang dilakukan bersama Kamal Kombang, Subandi, M. Edy Sunarko dan Ilham Hardiono (dalam penuntutan secara terpisah) serta Moch. Nasir (Dalam Daftar Pencarian Orang), perbuatan tersebut dilakukan dengan cara sebagai berikut :

- Bahwa dalam rangka Pemilihan Umum Kepala Daerah dan Wakil Kepala Daerah Propinsi Jawa Timur Tahun 2008 serta Pemilihan Umum Anggota DPR dan DPRD Tahun 2009, di Komisi Pemilihan Umum (KPU) Propinsi Jawa Timur terdapat pekerjaan pengadaan barang dan jasa diantaranya pengadaan sampul segel, stiker, template penyandang tuna netra, pencetakan surat suara, pencetakan gambar pasangan calon serta pencetakan formulir, sedangkan para rekanan Komisi Pemilihan Umum (KPU) Propinsi Jawa Timur dalam pengadaan barang dan jasa tersebut yaitu PT. Macananjaya Cemerlang, PT. Temprina Media Grafika, CV. Alfanza, PT. Jasuindo Tiga Perkasa Tbk, KAP Drs. Basri Harjosumarto & Rekan, CV. PB Sudirman, CV. Ronggo, CV. Pemura, CV. Manunggal Jaya dan CV. Prima Mitra, PT. Panca Pujibangunan, CV. Petra Raya, CV. Fajar Pratama, CV. Prestasi, CV. Nastiti Karya, CV. Muqaddimah Jaya dan CV. Sekar Langit;
- Bahwa setelah pekerjaan pengadaan barang dan jasa selesai, para rekanan melakukan penagihan kepada Asmurijono selaku Bendahara Komisi Pemilihan Umum (KPU) Propinsi Jawa Timur atau kepada Pejabat Pembuat Komitmen (PPK) dengan memberikan Surat Perintah Kerja (SPK), Surat Setoran Pajak (SSP), Faktur Pajak, Berita Acara Penerimaan

⁹ Abdulkadir Muhammad, 2004. Hukum dan Penelitian Hukum. Citra Aditya Bakri, Bandung, hal. 52.

Barang dan Kuitansi yang dibuat oleh rekanan dan setelah dokumen tersebut diserahkan kepada Asmurijono kemudian dokumen diteliti dan dibuatkan Rincian Pembayaran, yang di dalamnya termasuk pajak yang akan dipungut;

- Bahwa Asmurijono selaku Bendahara Hibah Komisi Pemilihan Umum (KPU) Propinsi Jawa Timur terkait pelaksanaan Pemilihan Umum Kepala Daerah dan Wakil Kepala Daerah Propinsi Jawa Timur Tahun 2008 serta Pemilu Anggota DPR dan DPRD Tahun 2009, mempunyai tugas antara lain melakukan pungutan kemudian menyetorkan pajak yang dipungut berupa PPh dan PPN ke Bank Persepsi untuk mendapat Nomor Transaksi Penerimaan Negara (NTPN);
- Bahwa atas uang pajak yang dipungut atau dipotong tersebut, Asmurijono menugaskan Terdakwa Ade Agung pegawai honorer di Bagian Keuangan Propinsi Jatim sejak Tahun 2007 sampai dengan 2008 (sejak Tahun 2009 yang bersangkutan diangkat sebagai Pegawai Negeri Sipil pada Sekretariat Komisi Pemilihan Umum Propinsi Jawa Timur) untuk membayarkan ke Bank Persepsi yaitu Bank Pembangunan Daerah Jatim (sekarang Bank Jatim) yang beralamat di Jalan Basuki Rachmad Nomor 98-104 Surabaya, uang pajak yang telah dipungut tidak langsung disetor melainkan dikumpulkan lebih dulu kemudian dibayarkan/disetor bersamaan di waktu-waktu tertentu;
- Bahwa ternyata Terdakwa Ade Agung dalam melakukan penyetoran pajak ke Bank Jatim ada sebagian pajak yang tidak disetorkan ke *teller* Bank Jatim Cabang Utama Surabaya tetapi dibayarkan/diserahkan kepada Edy Sunarko di *lobby* Bank Jatim, meskipun Terdakwa Ade Agung mengetahui bahwa seharusnya penyetoran hasil potongan yang sah adalah melalui Bank Persepsi yaitu Bank Jatim, tetapi hal tersebut dilakukan oleh Terdakwa Ade Agung karena disuruh oleh Subandi dan Kamal Kombang;
- Bahwa kejadian tersebut berawal pada tanggal 12 Agustus 2008, saat terdakwa Ade Agung akan menyetorkan uang potongan pajak, Terdakwa Ade Agung diperkenalkan dan dipertemukan dengan Edy Sunarko oleh Kamal Kombang dan Subandi (Staf Sekretariat Bagian Hukum Komisi Pemilihan Umum Propinsi Jawa Timur) dan Archi Data (Data/swasta) di parkir sepeda motor Bank Jatim;
- Bahwa Kamal Kombang dan Subandi mengenalkan Edy Sunarko kepada Terdakwa Ade Agung sebagai orang yang bisa membantu untuk menyetorkan potongan pajak ke Bank Jatim, agar penyetoran lebih cepat dan lebih lancar serta akan mendapatkan pengembalian dari uang yang disetor atau istilah mereka disebut sebagai “restitusi”;

- Bahwa Terdakwa Ade Agung selanjutnya menyerahkan uang potongan pajak, Surat Setoran Pajak yang sudah diketik nama rekanan dan ditandatangani oleh penyetor pajak tetapi nama kantor penerima pembayaran masih kosong serta tidak ada stempel Bank dan tidak ada teraan atau validasi dari Bank kepada Edy Sunarko, oleh Edy Sunarko ternyata uang tunai dan Surat Setoran Pajak tersebut tidak dibayarkan ke Bank Jatim tetapi diserahkan kepada Ilham Hardiono di parkir Bank Jatim tetapi kadang juga di jalan-jalan sekitar Bank Jatim;
- Bahwa beberapa waktu kemudian Edy Sunarko menyerahkan Surat Setoran Pajak yang sudah ada teraan atau validasi seolah-olah dari Bank Jatim tersebut kepada Terdakwa Ade Agung, atau kadang kepada Kamal Kombang dan Subandi dalam jangka waktu 1 (satu) hari, yaitu sore harinya atau paling lambat besoknya;
- Bahwa setelah menyerahkan uang potongan pajak kepada Edy Sunarko, Terdakwa Ade Agung disuruh oleh Kamal Kombang dan Subandi untuk meminta imbalan kepada Edy Sunarko dan akhirnya uang imbalan tersebut diterima oleh Terdakwa Ade Agung bersamaan dengan penerimaan bukti Surat Setoran Pajak yang (seolah-olah) sudah tervalidasi;
- Bahwa untuk setiap penyerahan/penyetoran potongan pajak kepada Edy Sunarko tersebut, baik Terdakwa Ade Agung, Subandi maupun Kamal Kombang mendapat imbalan dari Edy Sunarko yang besarnya lebih kurang 3,5% dari jumlah uang yang disetor;
- Bahwa setiap kali Terdakwa Ade Agung menyerahkan uang potongan pajak kepada Edy Sunarko, selalu ditemani oleh Kamal Kombang dan Subandi;
- Bahwa pertemuan Terdakwa Ade Agung dengan Edy Sunarko untuk menyerahkan uang pungutan pajak di Kantor Bank Jatim Cabang Utama selalu didampingi oleh Subandi dan Kamal Kombang, berlangsung sebanyak 4 (empat) kali, dengan perincian sebagai berikut :

Penyerahan		Atas Pembayaran Pajak dari Rekanan		
Tanggal	Jumlah Uang	Nama	PPN	PPH
12-08-2008	533,733,719	PT. Panca Pujibangunan	129,550,200	19,432,530
		CV.PB Sudirman	267,303,360	40,095,504
		CV. Pemura	31,297,500	4,694,625
		CV. Petrah Raya	26,400,000	3,960,000
20-08-2008	751,072,400	CV. Alfanza	5,763,140	864,471
		CV. Ronggo	15,795,000	2,369,250
		CV.Fajar	5,405,400	810,81

		Pratama		
		CV.Prestasi	38,844,000	5,826,600
		CV. Prima Mitra	42,900,000	6,435,000
		CV.Nastiti Karya	35,991,182	5,398,677
		CV. Macanan Jaya Cemerlang	180,815,850	27,122,378
		PT. Temprina Media Grafika	0	230,061,216
		PT. Temprina Media Grafika	0	146,669,426
24-09-2008	419,714,965	CV.Angkasa raya	117,321,600	17,598,240
		Kap Drs. Basri Hardjosumarto	19,785,000	8,903,250
		PT. Jasuindo Tiga Perkasa Tbk	0	256,106,876
22-12-2008	499,177,930	CV. Muqaddima Jaya	222,168,045	33,325,207
		CV. Sekar Langit	64,575,000	9,686,250
		CV. Fajar Pratama	27,216,000	4,082,400
		CV. Manunggal Jaya	120,108,720	18,016,308
JUMLAH	2,192,699,015		1,351,239,997	841,459,018

- Bahwa jumlah pajak yang telah disetor ke Bank Jatim, dengan rincian PPN sebesar Rp7.089.998.925,00 (tujuh miliar delapan puluh sembilan juta sembilan ratus sembilan puluh delapan ribu sembilan ratus dua puluh lima rupiah) dan PPh sebesar Rp. 431.275.676,00 (empat ratus tiga puluh satu juta dua ratus tujuh puluh lima ribu enam ratus tujuh puluh enam rupiah) telah disetorkan ke Kas Negara dan mendapat NTPN (Nomor Transaksi Penerimaan Negara);
- Bahwa setelah dilakukan penelitian/pengecekan sesuai prosedur yang ada pada Bank Jatim oleh Sri Bondan (Penyedia Pelayanan nasabah Bank Jatim Cabang Utama Surabaya) pada sistem rekening kas negara yang ada pada Bank Jatim, setoran PPN sebesar Rp. 1.351.239.997,00 (satu miliar tiga ratus lima puluh satu juta dua ratus tiga puluh sembilan rupiah sembilan ratus sembilan puluh tujuh rupiah) dan PPh sebesar Rp. 841.459.017,00 (delapan empat ratus empat puluh satu juta empat ratus lima puluh sembilan ribu tujuh belas rupiah) atau seluruhnya sejumlah Rp. 2.192.699.015,00 (dua miliar seratus sembilan puluh dua juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu lima belas rupiah) tersebut tidak pernah disetor ke Bank Jatim, karena NTPN atau Nomor Transaksi Penerimaan Negara

dan sandi-sandi user yang ada pada validasi setoran pajak tersebut tidak benar, sedangkan ciri atau tanda bahwa Surat Setoran Pajak (SSP) telah sah atau disertai dengan adanya penyetoran uang pajak ke Bank Jatim atau ke Kas Negara adalah jika NTPN (Nomor Transaksi Penerimaan Negara) yang tertera pada Surat Setoran Pajak tersebut telah masuk ke LHP (Laporan Harian Penerimaan Pajak) yang dilaporkan oleh Bank Jatim ke Kantor Kas Negara setiap hari baik berupa *softcopy* (laporan dalam bentuk online) maupun berupa *hardcopy* (laporan fisik LHP);

- Bahwa kerugian pada pendapatan negara yang ditimbulkan oleh perbuatan Terdakwa Ade Agung yaitu jumlah pajak dipotong yang tidak disetor ke Bank Persepsi sehingga menghasilkan bukti setoran pajak yang tidak berdasarkan transaksi yang sebenarnya adalah sebesar Rp. 2.192.699.015,00 (dua miliar seratus sembilan puluh dua juta enam ratus sembilan puluh sembilan ribu lima belas rupiah).

Perbuatan tersebut diatur dan diancam pidana dalam Pasal 39A huruf a Jo. Pasal 43 Ayat (1) Undang-Undang RI Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan sebagaimana telah diubah dengan Undang- Undang RI Nomor 28 Tahun 2007 tentang perubahan Ketiga atas Undang- Undang RI Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum dan Tata Cara Perpajakan. Berdasarkan ketentuan Pasal 44 KUHAP, benda sitaan disimpan dalam Rumah Penyimpanan Benda Sitaan Negara atau disingkat dengan Rupbasan. Rupbasan adalah satu – satunya tempat penyimpanan segala macam jenis benda sitaan. Secara struktural dan fungsional berada di bawah lingkungan Departemen Kehakiman yang akan menjadi pusat penyimpanan segala barang sitaan dari seluruh instansi. Pasal 44 ayat (1) menentukan tempat penyimpanan benda sitaan harus disimpan di Rupbasan. Siapapun tidak diperkenankan menggunakannya, sebagaimana ditegaskan secara imperatif dalam Pasal 44 ayat (2). Maksudnya untuk menghindari penyalahgunaan wewenang dan jabatan.

B. Penerapan Sanksi Pidana Atas Tindak Pidana Penggelapan Pajak Yang Dilakukan Secara Bersama-Sama Dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017

Sebagaimana telah dikemukakan sebelumnya bahwa penggelapan pajak (*tax evasion*) kian banyak terjadi di tengah upaya pemerintah dalam meningkatkan kepatuhan pajak para wajib pajak. Hal ini menunjukkan bahwa banyaknya wajib pajak yang tidak rela untuk menyetorkan sebagian penghasilannya kepada negara melalui kewajiban membayar pajak meskipun sudah merupakan ketentuan Pasal 23A UUD 1945 yang menegaskan bahwa “pajak dan pungutan lain yang bersifat memaksa untuk keperluan negara diatur dengan undang-

undang.”¹⁰ Dengan sifat memaksa inilah memberikan konsekuensi bahwa setiap wajib pajak yang melakukan pelanggaran atau dengan cara apapun yang bersifat menghilangkan kewajibannya untuk membayar pajak diancam dengan sanksi pidana ataupun sanksi administrasi (berupa denda dan bunga) yang merupakan bagian dari sanksi perpajakan.

Diana Sari menjelaskan bahwa hukum pidana diterapkan karena adanya tindak pelanggaran dan tindak kejahatan. Sehubungan dengan itu, di bidang perpajakan tindak pelanggaran disebut dengan kealpaan, yaitu tidak sengaja, lalai, tidak hati-hati, atau kurang mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian bagi negara. Sedangkan, tindak kejahatan adalah tindakan dengan sengaja tidak mengindahkan kewajiban pajak sehingga dapat menimbulkan kerugian bagi negara.¹¹

Berdasarkan salah satu kasus pelanggaran pajak yang diangkat dalam skripsi ini adalah mengenai kejahatan perpajakan sebagaimana termuat dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017, yakni Ade Agung yang dalam pekerjaannya sebagai Pegawai Negeri Sipil (PNS) pada Komisi Pemilihan Umum (KPU) Jawa Timur didakwa melakukan penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama, dimana penggelapan pajak yang dilakukan tersebut tergolong ke dalam salah satu bentuk tindak pidana.

Dikatakan sebagai suatu bentuk tindak pidana adalah karena berdasarkan pendapat yang dikemukakan oleh Djuaji bahwa penggelapan pajak (*tax evasion*) merupakan manipulasi subjek dan objek pajak untuk memperoleh penghematan pajak dengan melanggar hukum, dimana penggelapan pajak dapat menjadi suatu hal yang melekat pada setiap sistem pajak yang berlaku di hampir setiap daerah.¹² Tindak pidana penggelapan pajak pada dasarnya merupakan suatu perbuatan yang memiliki keterkaitan dengan pelanggaran dalam bidang perpajakan, sehingga pelakunya dapat dikenai sanksi pidana sesuai dengan ketentuan perundang-undangan yang berlaku. Kejahatan ini dilakukan tanpa adanya kekerasan, sehingga kejahatan ini termasuk ke dalam kejahatan jenis *Concursus Idealis*, yakni memiliki basis dasar kejahatan dari kejahatan tertentu, seperti penipuan, penggelapan, pemalsuan, dan lain sebagainya.

Sebelum dilakukan pembahasan lebih lanjut mengenai penerapan sanksi pidana oleh hakim atas tindak pidana penggelapan pajak, Hanafi Amrani dan Mahrus Ali berpendapat

¹⁰ Sarah Putri Herdiana, 2019. Jurnal : *Praktik Penggelapan Pajak dalam Hukum Positif*. Fakultas Hukum Universitas Sriwijaya, Palembang. h Diakses dalam https://www.researchgate.net/publication/337085019_PRAKTIK_PENGSELAPAN_PAJAK_DALAM_PERSPEKTIF_HUKUM_POSITIF/citation/download tanggal 29 Februari 2020. hlm. 2.

¹¹ Diana Sari, 2013. *Konsep Dasar Perpajakan*. Refika Aditama, Bandung. hlm. 271.

¹² Duadji, S. 2008. *Selayang Pandang: Praktik Pencucian Uang dan Kejahatan*. Books Terrace & Library, Bandung. hal. 3.

bahwa perlu diketahui terlebih dahulu mengenai ketentuan hukum yang diterapkan, apakah termasuk dalam konteks ketentuan hukum pidana dalam arti yang sesungguhnya ataukah termasuk kategori hukum pidana administrasi. Jika termasuk dalam kategori hukum pidana, maka hukum pidana yang dimaksud adalah hukum pidana yang dikodifikasi Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP) yang berisi perbuatan-perbuatan tercela, sedangkan jika termasuk kategori hukum pidana administrasi berarti tidak terkover oleh hukum pidana kodifikasi KUHP, maka pencantuman sanksi pidana hanya berfungsi sebagai pengendali dan pengontrol tingkah laku individu untuk mencapai suatu keadaan yang diinginkan.¹³

Merujuk pada ketentuan dalam KUHP, tindak pidana penggelapan pada dasarnya telah diatur dalam Pasal 372 KUHP yang menentukan bahwa :

Barang siapa dengan sengaja melawan hukum memiliki barang sesuatu atau seluruhnya atau sebagian adalah kepunyaan orang lain, tetapi yang ada dalam kekuasaannya bukan karena kejahatan diancam karena penggelapan, dengan pidana paling lama empat tahun atau pidana denda paling banyak sembilan ratus rupiah.

Sedangkan, terhadap penggelapan pajak dilakukan secara bersama-sama, maka pelaku lainnya yang terbukti turut melakukan tindak pidana diancam dengan Pasal 55 ayat (1) KUHP yang menegaskan bahwa :

(1) Dihukum sebagai orang yang melakukan peristiwa pidana:

1. Orang yang melakukan, yang menyuruh melakukan, atau turut melakukan perbuatan itu;
2. Orang yang dengan pemberian, perjanjian, salah memakai kekuasaan atau pengaruh, kekerasan, ancaman atau tipu daya atau dengan memberi kesempatan, daya upaya atau keterangan, sengaja membujuk untuk melakukan sesuatu perbuatan.

Ketentuan dalam Pasal 372 juncto Pasal 55 KUHP di atas mengatur ketentuan secara umum mengenai tindak pidana penggelapan yang dilakukan secara bersama-sama, dimana berdasarkan rumusan Pasal 372 KUHP menunjuk pada adanya tindakan “penguasaan benda” barang milik orang lain yang kemudian diancam dengan sanksi pidana penjara paling lama 4 (empat) tahun atau pidana denda paling banyak Rp. 900,- (sembilan ratus rupiah). Penulis berpendapat bahwa penerapan sanksi pidana terhadap tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama apabila menggunakan Pasal 372 jo. Pasal 55 KUHP adalah

¹³ Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, 2015. Sistem Pertanggungjawaban Pidana. PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta. Hlm. 57.

kurang tepat karena apabila ditinjau dari segi objek kejahatannya, penggelapan pajak bukan menunjuk pada benda, melainkan menunjuk pada pajak yang wujudnya berupa suatu “kewajiban”, dimana kewajiban tersebut berpengaruh terhadap penerimaan negara/kekayaan negara.

C. Analisis Pertimbangan Hukum Hakim Mengadili Kasus Tindak Pidana Tindak Pidana Penggelapan Pajak Yang Dilakukan Secara Bersama-Sama Dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017

Hanafi Amrani dan Mahrus Ali berpendapat bahwa secara teoritik, ketika hakim menjatuhkan pidana kepada terdakwa, ada dua hal yang wajib dilakukan berdasarkan teori dualisme. Hakim meyakini berdasarkan fakta-fakta hukum di terungkap di persidangan bahwa terdakwa telah melakukan tindak pidana. Disini pertimbangan putusan hakim mempertimbangkan materi dakwaan dihubungkan dengan fakta-fakta yang terungkap di tahap persidangan. Mengingat dakwaan hanya merupakan penguraian perbuatan konkret yang dilakukan terdakwa dihubungkan dengan ketentuan tindak pidana dalam peraturan perundang-undangan maka kesalahan belum dipertimbangkan dalam hal ini. Hakim hanya mempertimbangkan terbukti tidaknya ‘perbuatan’ baik melakukan maupun tidak melakukan serta penimbulkan akibat yang dilarang dalam undang-undang.¹⁴

Kedua, hakim wajib meyakini berdasarkan fakta-fakta yang terungkap di persidangan bahwa terdakwa memiliki kesalahan atas tindak pidana yang dilakukannya. Di sini, jika pertimbangan terhadap tahap konstantir terpenuhi berdasarkan alat-alat bukti yang membuat hakim berkeyakinan tidak ada kerugian sedikit pun bahwa perbuatan itu adalah tindak pidana dan terdakwa yang melakukannya, maka pertimbangan dilanjutkan pada pertimbangan tahap kualifisir. Dalam hal ini, hakim mempertimbangkan tentang kesalahan terdakwa secara komprehensif, baik syarat internal, pertanda kesalahannya (kesengajaan atau kealpaan) maupun keadaan situasi yang normal. Hakim mempertimbangkan kualifikasi bentuk kesalahan yang terjadi, sampai dengan kualifikasi corak kesalahan yang dilakukan oleh terdakwa. Jika dikaitkan dengan konsep pertanggungjawaban pidana, hakim pada tahap ini membuktikan ‘secara subjektif yang memenuhi syarat untuk dipidana karena perbuatannya itu.’¹⁵

¹⁴ Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, 2015. Sistem Pertanggungjawaban Pidana. PT. RajaGrafindo Persada, Jakarta. Hlm. 8-9.

¹⁵ *Ibid.*

KESIMPULAN

1. Penerapan sanksi pidana atas tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017 adalah berdasarkan Pasal 39 ayat (1) huruf i jo. Pasal 43 ayat (1) UU KIP sebagaimana dakwaan subsidiair Jaksa Penuntut Umum dan bukan berdasarkan Pasal 372 jo. Pasal 55 ayat (1) KUHP karena didasarkan pada adanya asas hukum “*lex specialist derogat legi generali*” yang menyatakan bahwa hukum yang bersifat khusus (*lex specialis*) mengesampingkan hukum yang bersifat umum (*lex generalis*) sehingga ketentuan mengenai penggelapan di dalam KUHP menjadi dikesampingkan. Hal ini menunjukkan bahwa hakim telah tepat dalam menerapkan sanksi mengingat terpenuhinya unsur-unsur penggelapan pajak yang dilakukan bersama-sama, yakni unsur setiap orang, dengan sengaja, tidak menyetorkan pajak yang telah dipotong/dipungut, menimbulkan kerugian negara, dan berlaku bagi wakil, kuasa, pegawai dari Wajib Pajak, atau pihak lain yang menyuruh melakukan, yang turut serta melakukan, yang menganjurkan, atau yang membantu melakukan tindak pidana di bidang perpajakan.
2. Pertimbangan hukum hakim mengadili kasus tindak pidana penggelapan pajak yang dilakukan secara bersama-sama dalam Putusan Mahkamah Agung No. 28 K/PID.SUS/2017 adalah dipengaruhi oleh fakta-fakta yang terungkap di persidangan bahwa terdakwa telah melakukan tindak pidana dan meyakini adanya kesalahan yang dilakukan oleh terdakwa. Selanjutnya, dalam menjatuhkan berat ringannya sanksi pidana, hakim juga melihat pada kedudukan pelaku dalam melakukan tindak pidana penggelapan pajak, dimana Ade Agung pada dasarnya hanyalah menjadi korban yang dimanfaatkan oleh Edi Sunarko sehingga sanksi pidana yang dijatuhkan lebih ringan dibandingkan dengan pelaku lainnya. Sedangkan, terhadap sanksi pidana denda yang ditetapkan, dalam hal ini hakim melihat pada ada atau tidaknya keuntungan yang diperoleh sebagai hasil dari tindak pidana, dimana Ade Agung mendapatkan keuntungan berupa restitusi sebesar 3,5% (tiga koma lima persen) dari jumlah setoran pajak yang diberikan kepada Edy Sunarko.

DAFTAR PUSTAKA

- Abdulkadir Muhammad, 2004. *Hukum dan Penelitian Hukum*. Citra Aditya Bakri, Bandung.
- Adami Chazawi. 2001. *Pelajaran Hukum Pidana 1*. PT. Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Adrian Sutedi, 2011. *Hukum Pajak*. Sinar Grafika, Jakarta.
- Amir Ilyas, 2012. *Asas-Asas Hukum Pidana*. Rangkang Education, Makassar.
- Barda Nawawi Arief, 2003. *Kapita Selekta Hukum Pidana*. Citra Aditya Bakri, Bandung.
- Bohari, 2006. *Pengantar Hukum Pajak*. Rajagrafindo Persada, Jakarta
- Diana Sari, 2013. *Konsep Dasar Perpajakan*. Refika Aditama, Bandung.
- Duadji, S. 2008. *Selayang Pandang: Praktik Pencucian Uang dan Kejahatan*. Books Terrace & Library, Bandung.
- Erdianto Effendi. 2011. *Hukum Pidana Indonesia Suatu Pengantar*. Refika Aditama. Bandung.
- Hanafi Amrani dan Mahrus Ali, 2015. *Sistem Pertanggungjawaban Pidana*. RajaGrafindo Persada, Jakarta.
- H. Riduan Syahrani, 2009. *Buku Materi Dasar Hukum Acara Perdata*, PT. Citra Aditya Bakti, Bandung.
- H.B. Sutopo, 2002. *Metodologi Penelitian Kualitatif*. Gramedia Pustaka Utama, Surakarta.
- Lamintang. 1997. *Dasar-Dasar Hukum Pidana Indonesia*. Citra Aditya Bakri. Bandung.
- Lilik Mulyadi, 2007. *Hukum Acara Pidana Normatif, Teoretis, Praktik, dan Permasalahannya*, PT. Alumni, Bandung.
2007. *Putusan Hakim dalam Hukum Acara Pidana; Teori, Praktik, Teknik Penyusunan, dan Permasalahannya*, Citra Aditya Bakti, Bandung.
- Mardiasmo, 2011. *Perpajakan Edisi Revisi*. Andi, Yogyakarta.
- Moeljatno, 2002. *Asas-Asas Hukum Pidana*. PT. Rineka Cipta, Jakarta.
- Mohammad Zain, 2008. *Manajemen Perpajakan*. Salemba Empat, Jakarta.
- Peter Mahmud Marzuki, 2015. *Penelitian Hukum (Edisi Revisi)*. Prenadamedia Grup, Jakarta.
- Siti Kurnia Rahayu, 2017. *Perpajakan (Konsep dan Aspek Formal)*. Rekayasa Sains, Bandung.
- S. Munawir, 2010. *Perpajakan*. Liberty, Yogyakarta.
- Teguh Prasetyo, 2011. *Hukum Pidana Edisi Revisi*. PT Raja Grafindo Persada, Jakarta.
- Tongat. 2006: *Hukum Pidana Materiil*. UMM Press Malang.
- Tri Andrisman, 2009. *Hukum Pidana, Asas-Asas dan Dasar Aturan Hukum Pidana Indonesia*. Universitas Lampung.

Undang-Undang Dasar Negara Republik Indonesia Tahun 1945.

Kitab Undang-Undang Hukum Pidana (KUHP).

Undang-Undang Nomor 6 Tahun 1983 tentang Ketentuan Umum Dan Tata Cara Perpajakan Sebagaimana Telah Beberapa Kali Diubah Terakhir Dengan Undang-Undang Republik Indonesia Nomor 16 Tahun 2009.

Antory Royan Adnan, 2007. *Penegakan Hukum Pidana Terhadap Tindak Pidana Di Bidang Perpajakan*. Jurnal Pranata Hukum, Volume 2 Nomor 2 Juli 2007, Universitas Bengkulu.

Henry Dianto Pardamean Sinaga, 2017. *Pengaturan Pertanggungjawaban Mutlak Wajib Pajak Di Indonesia dalam Perspektif Keadilan dan Kemanfaatan Umum*. Jurnal Hukum dan Pembangunan 49 No. 3. Fakultas Hukum Universitas Indonesia.

Ria Safitri, dkk, 2017. *Penegakan Hukum Terhadap Tindak Pidana Penggelapan Pajak Pertambahan Nilai (PPN) : Studi Pada Polda Lampung*. Jurnal Bagian Hukum Pidana Vol. 5 No. 4, Fakultas Hukum Universitas Lampung.

Fuady, M. I. N. (2021). Local Wisdom in Criminal Law Enforcement.

Syamsuddin, R., Fuady, M. I. N., Prasetya, M. D., & Umar, K. (2021). The Effect of the Covid-19 Pandemic on the Crime of Theft. *International Journal of Criminology and Sociology*, 10, 305-312.

Fuady, M. I. N. (2019). Siri'Na Pacce Culture in Judge's Decision (Study in Gowa, South Sulawesi Province). *FIAT JUSTISIA: Jurnal Ilmu Hukum*, 13(3), 241-254.

Nur Fuady, M. I. (2020). Moderasi Beragama Pada Diskresi Kepolisian Dalam Memberantas Kriminalitas Geng Motor.

Edi Suwiknyo, 2019. *Tren Tindak Pidana Perpajakan Terus Meningkat*, <https://ekonomi.bisnis.com/read/20190911/259/1147203/tren-tindak-pidana-perpajakan-terus-meningkat> tanggal 28 April 2020.

Sarah Putri Herdiana, 2019. *Praktik Penggelapan Pajak dalam Hukum Positif*. Diakses dalam https://www.researchgate.net/publication/337085019_PRAKTIK_PENGGELAPAN_PAJAK_DALAM_PERSPEKTIF_HUKUM_POSITIF/citation/download tanggal 29 Februari 2020.